NC 15

Norme comptable relative aux opérations en monnaies étrangères

Objectif

01. Plusieurs développements récents dans l'environnement de l'entreprise ont conduit les dirigeants à réaliser des opérations avec d'autres entreprises étrangères ; ce qui a donné lieu à des transactions, libellées en monnaies étrangères de plus en plus importantes pour les quelles une conversion s'impose pour l'élaboration des états financiers en monnaie de comptabilisation. Parmi les facteurs qui ont significativement contribué à cette importance grandissante, on signale notamment :

a. l'internationalisation accrue des échanges commerciaux et des transactions financières ;

b. la globalisation de l'économie mondiale et la mondialisation rapide des marchés des capitaux ;

c. la volatilité des taux de change et ses conséquences sur les opérations des entreprises et leur performance.

02. Les entreprises peuvent exercer de deux façons des activités qui débordent le cadre du pays :

a. elles peuvent conclure des opérations en monnaies étrangères. Par exemple, elles peuvent acheter ou vendre des biens pour lesquels le paiement est effectué dans une monnaie étrangère ; ou encore, elles peuvent prêter ou emprunter des fonds en monnaies étrangères. Il est nécessaire de convertir en monnaie de comptabilisation, les opérations en question, afin de les inclure dans les états financiers de l'entreprise ;

b. elles peuvent avoir des établissements à l'étranger pour lesquels les états financiers, présentés en monnaies étrangères, doivent être convertis en monnaie de comptabilisation afin d'être inclus dans les états financiers de l'entreprise.

03. L'objectif de la présente norme est de définir les règles de prise en compte, d'évaluation et de présentation dans les états financiers de l'incidence des variations des taux de change.

Champ d'application

04. La présente norme traite des seules opérations en monnaies étrangères.

Définitions

05. Dans la présente norme, les termes ci-dessous ont la signification suivante :

La monnaie de comptabilisation est la monnaie dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entreprise.

La monnaie étrangère est la monnaie autre que celle dans laquelle sont exprimés les états financiers publiés par l'entreprise.

Le taux de change est le taux auquel sont échangées les monnaies de deux pays à un moment donné.

La différence de change est la différence provenant de la traduction du même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de comptabilisation de l'entreprise à des taux de change différents.

Les éléments monétaires sont le numéraire et les éléments d'actif et de passif qui doivent être encaissés ou payés pour des montants fixes ou déterminables.

La date du règlement est la date à laquelle les créances sont encaissées ou les dettes payées.

La juste valeur est le montant auquel un bien pourrait être échangé ou une dette acquittée entre deux parties normalement informées et consentant dans une transaction équilibrée.

Comptabilisation des opérations conclues en monnaies étrangères

Conversion à la date de l'opération

06. Tout actif, passif, produit ou charge résultant d'une opération en monnaie étrangère effectuée par l'entreprise doit être converti en monnaie de comptabilisation à la date de l'opération, selon le taux de change en vigueur à cette date.

07. Pour des considérations pratiques, on utilise souvent un taux proche du taux réel en vigueur à la date de l'opération ; par exemple, un taux moyen pour une semaine ou un mois pourrait être utilisé pour l'ensemble des opérations conclues dans chaque monnaie étrangère au cours de cette période. Toutefois, si les taux de change varient sensiblement, l'utilisation du taux moyen pour la période n'est pas fiable.

08. Les fluctuations ultérieures du cours de la monnaie étrangère ont une incidence sur l'équivalent dans la monnaie de comptabilisation des éléments monétaires, ce qui donne lieu à une différence de change : un gain ou à une perte de change.

09. Le gain ou la perte de change est considéré comme étant le résultat d'un fait, la fluctuation du cours, qui est distinct de l'opération d'origine. Toute fluctuation ultérieure du cours n'a pas d'incidence sur le coût historique des produits et des charges comptabilisés, ou des stocks, immobilisations et autres éléments non monétaires acquis dans le cadre d'opérations en monnaies étrangères, lorsqu'ils ont été constatés dans la monnaie de comptabilisation.

10. Lorsque le règlement de l'opération survient pendant l'exercice au cours duquel l'opération a été conclue, la différence de change entre le montant enregistré initialement et le montant effectif du règlement constitue un gain ou une perte dans le résultat de l'exercice.

Conversion à la date de clôture

11. A chaque date de clôture de l'exercice :

a. les éléments monétaires en monnaies étrangères doivent être évalués en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture ;

b. les éléments non monétaires qui sont comptabilisés au coût historique exprimé en monnaies étrangères restent évalués au taux de change en vigueur à la date de l'opération ;

c. les éléments non monétaires, qui sont comptabilisés à la juste valeur exprimée en monnaies étrangères, doivent être présentés aux taux de change en vigueur à la date où cette valeur a été déterminée.

12. La conversion des éléments monétaires au cours de clôture aboutit à une présentation plus utile de la situation financière de l'entreprise à la date de clôture. En conséquence, toute différence entre le montant présenté dans les états financiers de l'exercice et le montant comptabilisé au cours de l'exercice, ou inscrit dans les états financiers antérieurs, est considérée comme une différence de change : un gain ou une perte de change.

13. Dans certains cas, un élément d'actif non monétaire acquis au moyen d'une opération conclue en monnaies étrangères peut figurer dans les états financiers à sa valeur marchande et non au coût établi à la date de l'opération. A titre d'exemple on peut citer le cas des stocks dont la valeur a été réduite parce que leur coût excédait leur valeur marchande.

Si le prix du marché est fixé en monnaies étrangères, il serait inapproprié d'appliquer le taux de change à la date de l'opération - taux de change historique - au prix du marché fixé en monnaies étrangères - prix actuel - pour calculer l'équivalent de ce prix en monnaie de comptabilisation.

14. En ce qui concerne les éléments d'actif non monétaires de l'entreprise, comptabilisés à leur valeur marchande et dont le prix du marché est fixé en monnaies étrangères, on doit, à chaque date de clôture, calculer l'équivalent en monnaie de comptabilisation en utilisant le taux de change en vigueur à cette date.

Prise en compte des gains et pertes de change

15. Un gain ou une perte de change se produit lorsqu'un élément monétaire exprimé en monnaies étrangères ou un élément non monétaire comptabilisé à sa juste valeur en monnaies étrangères, est réglé ou converti à un cours qui diffère de celui auquel il avait été antérieurement comptabilisé. Le gain ou la perte de change est considéré comme étant le résultat de la fluctuation du cours dans l'exercice considéré, et est pris en compte dans la détermination du résultat net pour cet exercice. Les seules situations où un gain ou une perte de change ne serait pas pris en compte dans la détermination du résultat net pour l'exercice considéré sont les suivants :

a. une partie du gain ou de la perte a été passée dans les résultats de l'exercice précédent ;

b. le gain ou la perte de change correspond à un élément monétaire libellé en monnaies étrangères dont la durée de vie prédéterminée ou prévisible s'étend au-delà de la fin de l'exercice subséquent.

16. Les gains ou pertes de change relatifs aux éléments monétaires de l'actif ou du passif à long terme libellés en monnaies étrangères, dont la durée de vie est prédéterminée ou prévisible, doivent être reportés et amortis sur la durée de vie restante de l'élément monétaire correspondant. Le gain ou la perte fait partie du coût ou de l'avantage que comporte la détention d'un élément monétaire libellé en monnaies étrangères, coût ou avantage qui a trait à la totalité de la période précédant le règlement de l'élément monétaire.

17. Les gains ou les pertes de change de l'entreprise relatifs à la conversion d'éléments monétaires d'actif ou de passif, dont la durée de vie prédéterminée ou prévisible s'étend au-delà de la fin de l'exercice subséquent, doivent être amortis, sur une base systématique et logique, sur la durée de vie restante de l'élément d'actif ou de passif. La méthode d'amortissement utilisée doit être indiquée.

18. Etant donné que le solde non amorti des gains ou pertes de change reportés comprend des montants qui seront inclus dans le calcul du bénéfice net des exercices subséquents, ce solde doit être comptabilisé au bilan.

19. A la clôture de chaque exercice, le montant de ce gain ou de cette perte est estimé en recalculant l'élément monétaire au taux de change en vigueur à la date de clôture. Toute modification de l'estimation par rapport à la clôture de l'exercice précédent est considérée comme un redressement du coût ou de l'avantage qui résultera en définitive de la détention de l'élément monétaire libellé en monnaies étrangères, et ce redressement est amorti sur la duré de vie restante de l'élément.

20. Les préconisations antérieures s'appliquent autant aux gains qu'aux pertes de change. Cependant, en cas d'incertitudes liées à l'élément libellé en monnaie étrangère et par souci de prudence, on peut différer les gains jusqu'au moment de leur réalisation et constater les pertes, sauf à compenser ces dernières avec les gains précédemment différés.

21. Si la durée de vie de l'élément monétaire n'est pas prédéterminée ou prévisible, le gain ou la perte de change est inclus dans le calcul du résultat net de l'exercice.

Traitements particuliers

22. La différence de change qui résulte d'une grave dévaluation ou dépréciation de la monnaie, contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir et qui affecte les dettes ayant trait à des biens récemment acquis, facturés en monnaies étrangères, peut être incorporée à la valeur comptable de ces biens, pourvu que la valeur comptable ainsi redressée ne soit pas supérieure au moins élevé des deux montants suivants : le coût de remplacement du bien en cause et le montant récupérable par le biais de l'utilisation ou de la vente de ce bien.

23. Lorsqu'un contrat de change à terme est conclu afin de fixer en monnaies de comptabilisation les montants qui seront payés ou encaissés à la date du règlement des opérations conclues en monnaies étrangères, la différence entre le taux de change à terme et le taux de change du jour à la date du contrat doit être rapportée aux résultats sur la durée du contrat.

Pour les opérations à court terme, les taux de change à terme, figurant dans les contrats de change correspondants, peuvent être utilisés pour comptabiliser et présenter les opérations.

Informations à fournir

24. L'entreprise doit mentionner les éléments suivants lorsqu'ils sont significatifs :

a. le montant des différences de change figurant dans le résultat net de l'exercice ;

b. le montant des différences de change survenues au cours de l'exercice qui sont incluses dans la valeur comptable d'un bien conformément au traitement prévu au paragraphe 22 ;

c. la méthode d'amortissement des gains ou pertes de change inscrites en écart de conversion conformément au traitement prévu au paragraphe 16 ;

d. les mouvements des gains et pertes de change inscrits en écart de conversion conformément au traitement prévu au paragraphe 17.

Date d'application

25. La présente Norme est applicable, rétrospectivement, aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1er Janvier 1997.